

Gemeinsame Stellungnahme der Wirtschaftsprüferkammer und der Bundessteuerberaterkammer

zum Entwurf der Stiftung Zentrale Stelle Verpackungsregister der aktualisierten „Prüfleitlinien Vollständigkeitserklärungen“ ab dem Bezugsjahr 2023

Berlin, den 21. September 2023

Ansprechpartnerin: Antje Kosterka LL.M.
Wirtschaftsprüferkammer
Postfach 30 18 82, 10746 Berlin
Rauchstraße 26, 10787 Berlin
Telefon: +49 30 726161-322
Telefax: +49 30 726161-287
E-Mail: Berufsrecht@wpk.de
www.wpk.de

Ansprechpartnerin: Ines Beyer-Petz
Bundessteuerberaterkammer
Postfach 02 88 55, 10131 Berlin
Behrenstraße 42, 10117 Berlin
Telefon: +49 30 240087-16
Telefax: +49 30 240087-71
E-Mail: Berufsrecht@bstbk.de
www.bstbk.de

Die Wirtschaftsprüferkammer ist eine Körperschaft des öffentlichen Rechts, deren Mitglieder alle Wirtschaftsprüfer, vereidigten Buchprüfer, Wirtschaftsprüfungsgesellschaften und Buchprüfungsgesellschaften in Deutschland sind. Die Wirtschaftsprüferkammer hat ihren Sitz in Berlin und ist für ihre über 21.000 Mitglieder bundesweit zuständig. Ihre gesetzlich definierten Aufgaben sind unter www.wpk.de ausführlich beschrieben.

Die Bundessteuerberaterkammer vertritt als gesetzliche Spitzenorganisation die Gesamtheit der bundesweit über 100.000 Steuerberater, Steuerbevollmächtigten und steuerberatenden Berufsausübungsgesellschaften. Neben der Vertretung des Berufsstands auf nationaler und internationaler Ebene wirkt die Bundessteuerberaterkammer an der Beratung der Steuergesetze sowie an der Gestaltung des Berufsrechts mit. Sie fördert außerdem die berufliche Fortbildung der Steuerberater und die Ausbildung des Nachwuchses. Die Aufgaben der Bundessteuerberaterkammer sind unter <https://www.bstbk.de/de/bstbk/aufgaben> dargestellt.

Wir bedanken uns für die Möglichkeit, Stellung zum Entwurf der aktualisierten „Prüfleitlinien Vollständigkeitserklärungen“ mit Stand vom 14. August 2023 zu nehmen.

Wir haben Verständnis dafür, dass die Prüfleitlinien an den Stellen angepasst und ausführlicher gefasst werden sollen, die in der Prüferpraxis aus Sicht der Stiftung Zentrale Stelle Verpackungsregister (im Folgenden ZSVR) augenscheinlich noch nicht optimal umgesetzt werden.

Wie in unseren letzten gemeinsamen Stellungnahmen vom 3. September 2019, 14. Oktober 2020 und 16. November 2021 möchten wir dennoch auf einige Aspekte hinweisen, die das Berufsrecht der Wirtschaftsprüfer, vereidigten Buchprüfer (WP/vBP) und Steuerberater (StB) betreffen und zu Unsicherheiten in der Prüferpraxis führen können. Hierbei werden wir nicht nur auf die aktualisierten Passagen eingehen, sondern auch Punkte ansprechen, die bereits in unseren letzten Stellungnahmen adressiert wurden.

1. Registrierung von Prüfungsgesellschaften (1.4 der Einführung)

Die Vollständigkeitserklärung ist durch einen registrierten Sachverständigen oder durch einen gemäß § 27 Abs. 2 VerpackG registrierten WP/vBP oder StB zu prüfen (§ 11 Abs. 1 Satz 2 VerpackG). Nach Abschnitt 1.4 der Einführung in die Prüfleitlinien ist Prüfer dabei jeweils der individuelle Prüfer, der im Prüferregister aufgeführt ist, nicht die jeweilige Prüfungsgesellschaft. Gleichwohl soll es möglich sein, dass die Prüfungsgesellschaft Vertragspartner des Prüfungsauftrags ist. In der Verwaltungspraxis der ZSVR werden derzeit jedoch ausschließlich natürliche

Personen ins Prüferregister aufgenommen. Dies führt zu Unsicherheiten im Berufsstand insbesondere mit Blick auf die Fragen, ob Berufsangehörige aus ihren Gesellschaften heraus tätig werden können und ob sie eine gesonderte Berufshaftpflichtversicherung benötigen.

- **Vor diesem Hintergrund dürfen wir unsere Anregung wiederholen, auch Wirtschaftsprüfungsgesellschaften, Buchprüfungsgesellschaften und steuerberatende Berufsausübungsgesellschaften ins Verpackungsregister aufzunehmen.**

Dies könnte z. B. dergestalt gelöst werden, dass die Gesellschaft – vermittelt durch die für diese tätigen und im Verpackungsregister registrierten natürlichen Personen (Prüfer) – in das Prüferregister eingetragen wird. Beispielsweise könnte Gesellschaft A eingetragen sein mit dem Hinweis, dass die dort tätigen Personen B, C und D als Prüfer registriert sind und damit für die Gesellschaft A entsprechende Prüfungen durchführen dürfen.

Ein ähnliches, etwas strengeres System kennt auch das Berufsrecht der WP/vBP: WP/vBP bzw. WPG/BPG, die Abschlussprüfungen nach § 316 ff. HGB durchführen, müssen sich einer präventiven Aufsicht, der sog. Qualitätskontrolle, unterziehen. Prüfer für Qualitätskontrolle sind natürliche berufsangehörige Personen, die als Prüfer für Qualitätskontrolle registriert sind. Registriert werden auf Antrag jedoch auch Wirtschaftsprüfungs- oder Buchprüfungsgesellschaften, wenn mindestens ein gesetzlicher Vertreter oder ein Mitglied des zur Vertretung berufenen Organs als Prüfer für Qualitätskontrolle registriert ist (§ 57a Abs. 3 Satz 4 WPO). Auf diesem Weg können ohne Weiteres die juristischen Personen beauftragt werden, während sichergestellt ist, dass der für die Durchführung der Qualitätskontrolle verantwortliche Prüfer seinerseits als Prüfer für Qualitätskontrolle registriert ist und damit über die notwendigen Spezialkenntnisse verfügt (vgl. § 57a Abs. 3 Satz 5 WPO).

Ob es für die Zwecke des Verpackungsgesetzes geboten wäre, auf einen gesetzlichen Vertreter oder ein Mitglied des zur Vertretung berufenen Organs abzustellen oder auch ein „einfacher“ Angestellter genügt, der seinerseits nach § 27 Abs. 2 VerpackG registriert ist, kann in einem zweiten Schritt erörtert werden.

2. Registrierung ausländischer Prüfer (A.1.3)

Nach Abschnitt A.1.3 gelten die Prüfleitlinien auch für ausländische Prüfer, die als Prüfer im Sinne des § 27 VerpackG registriert sind und in Deutschland Prüfungen von Vollständigkeitserklärungen vornehmen. Nach unserem Dafürhalten entspricht diese Handhabung nicht den Vorgaben des § 27 Abs. 2 VerpackG, da dort ausdrücklich geregelt ist, dass neben Sachverständigen nach § 3 Abs. 15 VerpackG nur WP/vBP und StB registriert werden können. Dem entspricht auch die im Glossar aufgeführte Definition des „Prüfers“. Alle Berufsbezeichnungen sind

in Deutschland legaldefiniert (vgl. § 1 Abs. 1 Satz 1, § 129 WPO, § 32 StBerG), also nicht auf ausländische Berufe erweiterbar. Das Berufsrecht der WP/vBP gestattet es etwa bei der gesetzlichen Abschlussprüfung sog. Drittstaatenprüfern nur dann, in Deutschland gesetzliche Abschlussprüfungen durchzuführen, wenn sie in Deutschland ein Registrierungsverfahren durchlaufen (§ 134 Abs. 1 WPO). Dies sieht die EU-Abschlussprüferrichtlinie bei Abschlussprüfern aus anderen Ländern vor, deren Voraussetzungen nachweislich als gleichwertig angesehen werden (Artikel 44 Abs. 1 der Richtlinie 2006/43/EG vom 17. Mai 2006).

Nur wenn ausländische Prüfer nach den jeweiligen berufsständischen Vorschriften in den jeweiligen deutschen Berufsregistern registriert sind, können sie sich auch nach § 27 Abs. 2 VerpackG registrieren lassen.

Ungeachtet dessen verstehen wir das hinter Abschnitt A.1.3 stehende Bedürfnis, ausländische Prüfer zuzulassen, die gerade im außereuropäischen im Ausland ansässige Hersteller vor Ort betreuen und dort die Prüfung durchführen.

- **Wir können daher nachvollziehen, dass hier möglicherweise eine beschränkte Ausnahmemöglichkeit für die Zulassung ausländischer Prüfer eingeführt werden könnte. Dies kann allerdings nach derzeitiger Rechtslage nur durch eine Änderung des § 27 VerpackG durch den Gesetzgeber erfolgen.**

3. Einsatz von Mitarbeitern und Dienstleistern (A.1.4)

Der Entwurf der aktualisierten Prüfleitlinien verweist in Abschnitt A.1.4 weiterhin darauf, dass die Durchführung von Prüfungshandlungen durch Dritte/Subunternehmen unzulässig ist. Auch dürfe nicht auf Gutachten Dritter – auch dritter Prüfer – bei Prüfung der Vollständigkeitserklärung Bezug genommen werden. An anderer Stelle verweisen die Prüfleitlinien darauf, dass für die Nutzung der Ergebnisse der Verwiegung von Verpackungen durch einen externen oder internen Sachverständigen der IDW PS 322 Anwendung finden solle (Abschnitt A.3.4), der die Verwertung von Arbeitsergebnissen eines vom Abschlussprüfer beauftragten oder in seiner Gesellschaft tätigen Sachverständigen regelt.

Wir gehen vor diesem Hintergrund weiterhin davon aus, dass Abschnitt A.1.4 nicht unterbinden soll, dass der Prüfer auch Dritte, vor allem seine eigenen Mitarbeiter, in die Prüfungsdurchführung einbezieht, sondern er lediglich darauf abzielt, dass der Prüfer seine Verantwortlichkeit nicht auf Dritte abwälzt. Dementsprechend enthält C.5 auch die Vorgabe, Erfüllungsgehilfen zur Verschwiegenheit zu verpflichten.

-
- **Wir schlagen vor, dies in Abschnitt A.1.4 wie folgt in einem ergänzenden Absatz klarzustellen:**

Keine Dritten im Sinne von A.1.4 sind die Mitarbeiter des Prüfers bzw. seiner Wirtschaftsprüfungsgesellschaft, Buchprüfungsgesellschaft oder steuerberatenden Berufsausübungsgesellschaft, die ihn als Erfüllungsgehilfen bei seiner Prüfungstätigkeit unterstützen (vgl. C.5).

4. Herausgabe der Arbeitspapiere des Prüfers an die ZSVR (A.2.1.7)

Nach Ziffer A.2.1.7 soll der Vertrag des Prüfers mit dem Hersteller künftig folgende Regelung enthalten:

„die Dokumentation einschließlich der Arbeitspapiere dem Hersteller auf Anforderung unverzüglich in Kopie übermittelt wird. Unter den Voraussetzungen des § 11 Absatz 3 Satz 5 VerpackG kann die Zentrale Stelle die Hinterlegung der Dokumentation einschließlich der Arbeitspapiere vom Hersteller verlangen. Der Prüfer muss sich verpflichten, auf Anforderung sämtliche Arbeitspapiere an den Hersteller zwecks Weitergabe an die ZSVR im Rahmen der Wahrnehmung ihrer Aufgaben herauszugeben und auf Einreden und Einwendungen insoweit zu verzichten.“

Diese Regelung verstößt aus unserer Sicht gegen die berufsrechtlichen Vorschriften der § 51b Abs. 4 i. V. m. Abs. 3 WPO und § 66 Abs. 2 und 3 StBerG, die WP/vBP und StB als geltendes Bundesrecht zu beachten haben!

Berufsrechtlich herausgabepflichtig sind nur Handakten im engeren Sinn, das heißt nur solche Schriftstücke, die Berufsangehörige aus Anlass ihrer beruflichen Tätigkeit von ihren Auftraggebern oder für diese erhalten haben, **nicht aber die Briefwechsel zwischen den Berufsangehörigen und ihren Auftraggebern, die Schriftstücke, die die Auftraggeber bereits in Urschrift oder Abschrift erhalten haben, sowie die zu internen Zwecken gefertigten Arbeitspapiere.**

Das Berufsrecht des WP/vBP sieht es selbst bei einer gesetzlichen Abschlussprüfung nicht vor, dass er seinem Mandanten die gesamten Arbeitspapiere überlässt.

Die Arbeitspapiere, die der WP/vBP und StB zu eigenen Zwecken für eigene interne Aufzeichnungen nutzt, sind ausdrücklich nicht herausgabepflichtig gegenüber dem Mandanten und schon gar nicht gegenüber Dritten (vgl. etwa Batz, WPO Kommentar, 3. Aufl. 2022, § 51b Rn. 34, 47). Hintergrund ist, dass es dem Prüfer und Steuerberater möglich sein muss, sich eigene Notizen zu machen, die er für seine Arbeit benötigt. Die Arbeitspapiere sind daher reine Arbeitsmittel, um mit ihrer Hilfe die vertraglichen Pflichten erfüllen zu können. Herausgabepflichtig können nur diejenigen Unterlagen sein, die der Mandant zur Erfüllung seiner gesetzlichen Pflichten benötigt, hier also die Erstellung der Vollständigkeitserklärung (vgl. Batz a.a.O, Rn. 47). Für die

Erstellung der Vollständigkeitserklärung ist es naturgemäß so, dass der Hersteller alle erforderlichen Unterlagen selbst hat. Der Prüfer kann diese Unterlagen bei ihm einsehen bzw. sich diese vorlegen lassen. Vermutlich gerade aus diesem Grund sieht die ZSVR auch verpflichtende Vor-Ort-Prüfungen vor. Gerade deshalb sieht § 11 Abs. 3 Satz 5 VerpackG auch vor, dass die ZSVR sich „*bei Vorliegen von Anhaltspunkten für eine Unrichtigkeit oder Unvollständigkeit der hinterlegten Vollständigkeitserklärung (...) vom Hersteller die Hinterlegung weiterer für die Prüfung im Einzelfall erforderlicher Unterlagen verlangen (kann).*“

Zudem kann der WP/vBP und StB die Herausgabe an den Mandanten verweigern, solange der Mandant das vereinbarte Honorar nicht vollständig bezahlt hat (§ 51b Abs. 3 WPO, § 66 Abs. 3 StBerG).

Dass die ZSVR den Prüfer verpflichtet, auf dieses Recht freiwillig zu verzichten und seine gesamten Arbeitspapiere dem Mandanten auszuhändigen, damit die ZSVR über eine ganz anders intendierende Vorschrift auf Umwegen Einsicht in die Arbeitspapiere des Prüfers nehmen kann, halten wir weder berufsrechtlich für tragbar noch mit § 11 Abs. 3 Satz 5 VerpackG vereinbar.

Ein weiteres Problem ergibt sich für WP/vBP auch insoweit, als der Prüfer nach § 11 VerpackG in vielen Fällen auch der Abschlussprüfer des Herstellers ist. Zahlreiche Erkenntnisse, etwa zum IKS oder zu den Umsätzen, erhält der Prüfer aus seiner Abschlussprüfungstätigkeit. Er hat sie in den dortigen Handakten vermerkt und greift im Rahmen seiner Prüfung nach § 11 VerpackG darauf zurück. Sollte die ZSVR daher die Arbeitspapiere anfordern, müsste der Prüfer auch einen Teil seiner Abschlussprüfungshandakte übermitteln, was die berufsrechtliche Verschwiegenheitspflicht nach § 43 Abs. 1 Satz 1 WPO im Einzelfall aber unterbinden kann. Dies würde bedeuten, dass der Abschlussprüfer dieselben Erkenntnisse doppelt dokumentieren müsste. Solche Dopplungen kosten unnötig Zeit und sind vermeidbar. Sollte die Regelung in der vorgesehenen Form bleiben, kann dies dazu führen, dass zahlreiche Prüfer künftig von der Prüfung von § 11 VerpackG Abstand nehmen.

Ungeachtet dessen können wir durchaus die hinter der Neuerung stehende Intention der ZSVR nachvollziehen, dass bisher augenscheinlich nicht alle der bei ihr eingereichten Vollständigkeitserklärungen und Prüfungsberichte den gewünschten Umfang annehmen, damit sich die ZSVR bei Auswertung der eingereichten Unterlagen ausreichend davon überzeugen kann, dass die geprüften Hersteller ihre Pflichten nach dem Verpackungsgesetz vollständig eingehalten haben.

Um insoweit eine **pragmatische Lösung** zu finden, die mit dem Berufsrecht von WP/vBP und StB vereinbar ist, haben wir folgende Gedanken:

Bei gesetzlichen Abschlussprüfungen von Finanzdienstleistern kennt das Gesetz Berichts- und Erläuterungs- und Mitteilungspflichten gegenüber den zuständigen Behörden. So heißt es in § 29 Abs. 3 KWG: „*Der Prüfer hat unverzüglich der Bundesanstalt und der Deutschen Bundesbank anzuzeigen, wenn ihm bei der Prüfung Tatsachen bekannt werden, welche die Einschränkung oder Versagung des Bestätigungsvermerkes rechtfertigen, die den Bestand des Instituts gefährden oder seine Entwicklung wesentlich beeinträchtigen können, die einen erheblichen Verstoß gegen die Vorschriften über die Zulassungsvoraussetzungen des Instituts oder die*

Ausübung einer Tätigkeit nach diesem Gesetz darstellen oder die schwerwiegende Verstöße der Geschäftsleiter gegen Gesetz, Satzung oder Gesellschaftsvertrag erkennen lassen. **Auf Verlangen der Bundesanstalt oder der Deutschen Bundesbank hat der Prüfer ihnen die Art und den Umfang seines Vorgehens darzustellen, den Prüfungsbericht zu erläutern und sonstige bei der Prüfung bekannt gewordene Tatsachen mitzuteilen, die gegen eine ordnungsgemäße Durchführung der Geschäfte des Instituts sprechen.**“

Vergleichbare Pflichten sind auch im Verpackungsgesetz denkbar. Das Verpackungsgesetz muss in den nächsten Jahren aufgrund der sich ändernden EU-Vorschriften ohnehin angepasst werden.

- **Für den Übergangszeitraum bieten sich folgende Änderungen in den Prüfleitlinien an:**

~~A.2.17: „die Dokumentation einschließlich der Arbeitspapiere dem Hersteller auf Anforderung unverzüglich in Kopie übermittelt wird. Unter den Voraussetzungen des § 11 Absatz 3 Satz 5 VerpackG kann die Zentrale Stelle die Hinterlegung der Dokumentation einschließlich der Arbeitspapiere vom Hersteller verlangen. Der Prüfer muss sich verpflichten, auf Anforderung sämtliche Arbeitspapiere an den Hersteller zwecks Weitergabe an die ZSVR im Rahmen der Wahrnehmung ihrer Aufgaben herauszugeben und auf Einreden und Einwendungen insoweit zu verzichten.“~~

C.2.4 „Der Prüfer hat die zur Stützung seines Urteils durchgeführten Prüfungshandlungen und erlangten Nachweise und sonstigen Aufzeichnungen zu dokumentieren (im Sinne von Arbeitspapieren). Die Dokumentation muss so angelegt sein, dass sie für die Berichtsadressaten im Sinne von Ziffer A.4.3 **[Verweisung passt nicht; unklar, auf welche Ziffer verwiesen werden soll]** nachvollziehbar ~~und überprüfbar~~ ist. ~~Durch die Dokumentation ist gleichzeitig nachzuweisen, und~~ dass die Prüfung unter Einhaltung des Verpackungsgesetzes und dieser Prüfleitlinien durchgeführt wurde. Auf Verlangen der Zentralen Stelle hat der Prüfer die Art und den Umfang seines Vorgehens zu erläutern.“

5. Prüfungsgrundlagen (A.2.1.1, A.3)

Das Verpackungsgesetz (VerpackG) sieht vor, dass Vollständigkeitserklärungen von einem registrierten Prüfer zu prüfen und vom Hersteller nebst zugehörigen Prüfungsberichten zu hinterlegen sind (§ 11 Abs. 1, 3 VerpackG). Da das Gesetz keine weitergehenden Ausführungen zur Prüfung trifft, können Grundlage für den Inhalt der Prüfung allein das VerpackG und seine Anlagen sein.

Die in § 26 Abs. 1 Satz 2 Nr. 28 VerpackG definierten und inhaltlich nicht näher bestimmten Prüfleitlinien können sich nach unserem Verständnis nur auf die Art der Prüfungsdurchführung beschränken. Inhaltlich dürfen die Prüfleitlinien unseres Erachtens daher nur die Kriterien für

eine gewissenhafte, unabhängige und eigenverantwortliche Prüfung festlegen. Nur bei fehlender Beachtung dieser Kriterien kann eine Entfernung aus dem Prüferregister (§ 27 Abs. 4 VerpackG) zu rechtfertigen sein.

- **Vor diesem Hintergrund sehen wir die den Prüfleitlinien an verschiedenen Stellen zu entnehmende Tendenz überaus kritisch, dem Prüfer inhaltliche Vorgaben zur Prüfung zu machen, die über die bloße Wiedergabe des VerpackG hinausgehen.**

Zu den inhaltlichen Vorgaben für die Prüfung gehören auch die vom Prüfer zu verwendenden Prüfungsgrundlagen.

Aus unserer Sicht greift die in den Abschnitten A.3.1 und 3.2 der Prüfleitlinien angesprochene uneingeschränkte Pflicht des Prüfers zur Heranziehung der „normenkonkretisierenden“ Verwaltungsvorschriften der ZSVR (z. B. der „Katalog systembeteiligungspflichtiger Verpackungen“) zu weit. Verwaltungsvorschriften richten sich an die Verwaltung und führen zu einer einheitlichen Verwaltungspraxis durch deren Selbstbindung. Zur Herstellung eines Drittbezugs fehlt es nach unserem Verständnis einer entsprechenden Ermächtigungsgrundlage für die Erlassbehörde.

Nach Abschnitt C.4.4 sind veröffentlichte Einordnungsentscheidungen der ZSVR über Anträge gemäß § 26 Absatz 1 Satz 2 Nummer 23 bis 25 zudem verpflichtend heranzuziehen sein. Derartige Einordnungsentscheidungen sind allerdings für die Bildung des Prüfungsurteils nicht relevant, da sie sich definitionsgemäß auf andere Sachverhalte und andere Hersteller beziehen.

Wenn der Prüfer diese Vorgaben nicht beachtet, verstößt er – wie in unseren letzten Stellungnahmen umfassend ausgeführt – gegen die Prüfleitlinien. Gleichzeitig würde er vertragliche Pflichten gegenüber dem Hersteller verletzen, da er im Prüfungsauftrag vereinbaren muss, dass eine Abweichung von den Prüfungsgrundlagen nach A.3.1 (d. h. Gesetz und Prüfleitlinien) „in jedem Fall“ und nicht mehr „grundsätzlich“ unzulässig sind. Damit könnte auch der Hersteller vertragliche Ansprüche gegen den Prüfer geltend machen.

Ungeachtet dessen halten wir die Anwendung insbesondere des Katalogs systembeteiligungspflichtiger Verpackungen durch die Prüfer für durchaus sinnvoll. Sie bieten den Prüfern eine Orientierungshilfe, in welchem Rahmen sich die Verwaltungsentscheidungen der ZSVR (etwa nach § 26 Abs. 1 Nr. 23 VerpackG) bewegen und verfolgen das Ziel, sämtliche Verpackungsarten, die es auf dem Markt gibt, zu erfassen, damit letztlich alle systembeteiligungspflichtigen Verpackungen korrekt gemeldet werden.

Um einerseits dieses wichtige Ziel zu unterstützen, den Prüfer andererseits aber nicht in seiner berufsrechtlich eigenverantwortlichen Entscheidung (§ 43 Abs. 1 Satz 1 der Wirtschaftsprüferordnung – WPO bzw. § 57 Abs. 1 Steuerberatungsgesetz – StBerG) einzuschränken, ihm aber zu signalisieren, dass die Anwendung insbesondere des Katalogs durchaus sinnvoll ist,

➤ **bieten sich aus unserer Sicht folgende Formulierungen an:**

A.2.1.1 Der Prüfungsauftrag muss die Festlegung enthalten, dass die Prüfung ausschließlich auf der Grundlage des VerpackG sowie dieser Prüfleitlinien erfolgt. ~~und~~ eine Abweichungen von den Prüfungsgrundlagen nach Ziffer A.3.1 sind im Prüfungsbericht umfassend zu erläutern (vgl. A.3.2, C.4.4). Fehlt es an dieser Erläuterung, ist die Abweichung in jedem Fall unzulässig ist;

*A.3.1 Grundlage der Prüfung ist das VerpackG sowie die für das jeweilige Bezugsjahr geltenden Prüfleitlinien als normenkonkretisierende Verwaltungsvorschriften.
(...)*

A.3.2 Zur Einordnung der Systembeteiligungspflicht sind die von der Zentralen Stelle in Form des „Leitfadens“ nebst des „Kataloges systembeteiligungspflichtiger Verpackungen“ veröffentlichten Verwaltungsvorschriften sowie veröffentlichte Entscheidungen der Zentralen Stelle über Anträge gemäß § 26 Absatz 1 Satz 2 Nummer 23 bis 26 von maßgeblicher Bedeutung heranzuziehen. Zur Abgrenzung von „Verpackungen“ zu „Nichtverpackungen“ sindsollen die Definitionen des VerpackG in § 3 einschließlich der Anlage 1 zu § 3 Absatz 1 sowie veröffentlichte Entscheidungen der Zentralen Stelle über Anträge gemäß § 26 Absatz 1 Satz 2 Nummer 23 bis 25 maßgeblich heranzuziehengezogen werden, soweit sie die Vorfrage der Einordnung als Verpackung klären. Abweichungen von diesen Verwaltungsvorschriften der Zentralen Stelle sind im Prüfungsbericht umfassend zu erläutern (vgl. C 4.4). Die Heranziehung des Themenpapiers der Zentralen Stelle „Abgrenzung Verpackung/Nichtverpackung“ wird empfohlen. Die Möglichkeit von Anträgen an die Zentrale Stelle zur Einordnung von Verpackungen als systembeteiligungspflichtig oder nicht systembeteiligungspflichtig bleibt davon unberührt. (vgl. Ziffer C.4.4).

6. Verwertung von Ergebnissen anderer Prüfer (A.3.4, A.1.4)

a) **Begrenzung auf Verwiegung**

Hinsichtlich Abschnitt A.3.4 (Satz 1) stellt sich in der Praxis die Frage, aus welchem Grund die Verwertung von Ergebnissen anderer Prüfer auf die Verwiegung begrenzt wird. Satz 3 des Abschnitts A.3.4 führt hinsichtlich der Definition eines Sachverständigen aus: „Solche anderen Gebiete sind im Rahmen dieser Prüfleitlinien insbesondere das Gebiet der Verwiegung“. Dort wird die Verwiegung nur beispielhaft genannt. Dies sollte sich auch in Satz 1 des Abschnitts A.3.4 widerspiegeln.

- **Daher schlagen wir vor, Satz 1 des Abschnitts A.3.4 wie folgt zu formulieren:**

„Inbesondere Für für die Nutzung der Ergebnisse der Verwiegung von Verpackungen durch einen externen oder internen Sachverständigen“

b) **Ergänzung von IT-Prüfungsberichten und Bestätigungsvermerken**

An dieser Stelle möchten wir außerdem auf die praktische Relevanz von IT-Prüfungsberichten von WP/vBP und Bestätigungsvermerken von Jahresabschlussprüfern (im Hinblick auf die Bestätigung der Ordnungsmäßigkeit des internen Kontrollsystems) hinweisen. Die betroffenen Unternehmen müssten dieselbe Prüfung des internen Kontrollsystems (zur Erweiterung dieser Aufgabe vgl. auch unsere Anmerkung unter 8.), die der Jahresabschlussprüfer routinemäßig jährlich vornimmt und dessen Ordnungsmäßigkeit er bereits testiert hat, noch ein zweites Mal mit dem Prüfer der Vollständigkeitserklärung abwickeln. Hierbei können sich der Zeitaufwand und die Prüfungskosten insoweit sogar verdoppeln.

- **Wir bitten, in Abschnitt A.1.4 die Verwendung von IT-Prüfungsberichten und Bestätigungsvermerken von Jahresabschlüssen zuzulassen.**

7. Geltungszeitraum der aktualisierten Prüfleitlinien (A.3.1)

Der guten Ordnung halber möchten wir abermals auf Folgendes hinweisen:

Nach Abschnitt A.3.1 gelten die aktualisierten Prüfleitlinien 2023 für das Bezugsjahr 2023. Der Entwurf der Aktualisierung wurde bis zum 22. September 2023 zur Konsultation gestellt, also im letzten Quartal des Bezugsjahres. Dort heißt es zudem: „Werden unterjährig Prüfungshandlungen durchgeführt, sind in diesem Bezugsjahr nachfolgende unterjährige Änderungen des Ver-

packG und der Prüfleitlinien noch zu berücksichtigen, wenn sich die Änderungen auf Prüfungsfeststellungen auswirken können. Erforderlichenfalls sind Prüfungshandlungen zu wiederholen und der Prüfbericht zu ergänzen.“ Der für das Bezugsjahr 2021 einschränkende Fußnotenhinweis soll entfallen.

Dies führt zu **umfassenden Praxisproblemen** dahingehend, dass die Prüfungsaufträge zu diesem Zeitpunkt regelmäßig längst abgeschlossen und zahlreiche Prüfungshandlungen – etwa bezüglich des internen Kontrollsystems – bereits durchgeführt wurden. Die Wiederholung oder Ergänzung von Prüfungshandlungen kann zu erheblichen Mehrkosten zu Lasten der Unternehmen führen. Zudem widerspricht dies den Ausführungen in Abschnitt C.6, wonach „Anpassungen ... jeweils, soweit erforderlich, mit angemessener Übergangsfrist und mit Wirkung für die Zukunft (erfolgen).“

- **Wir bitten, dies bei der Durchsicht und Auswertung der Berichte mildernd zu berücksichtigen.**

8. Prüfung eines angemessenen und wirksamen IKS (A.4.3.1)

Künftig soll der Prüfer die sachliche Richtigkeit des Vorliegens eines angemessenen und wirksamen IKS „mit hinreichender Sicherheit“ „prüfen“ und „bestätigen“ (A.4.3, A.4.3.1). Die Ausweitung des Prüfungsgegenstands auf die Prüfung der Ordnungsmäßigkeit der eingesetzten EDV-Systeme und des IKS entspricht jedoch nicht mehr dem in § 11 VerpackG und würde den Prüfungsaufwand erheblich erweitern, sowohl zeitlich als auch mit Blick auf das Prüfungshonorar. § 11 VerpackG verlangt kein Prüfungsurteil zur Angemessenheit und Wirksamkeit der Regelungen und Abläufe des IKS, sondern ausschließlich zur Ordnungsmäßigkeit der Angaben in der Vollständigkeitserklärung.

- **Wir können zwar nachvollziehen, dass eine intensivere Prüfung des IKS des Herstellers eine risikoorientierte Prüfung sicherstellen soll, bitten aber die Tragweite dieser Prüfungserweiterung nochmals zu überdenken.**

9. Ort der Prüfung (B.)

In den Beschreibungen der Prüffelder in Abschnitt B. werden jeweils Angaben zum Ort der Prüfung gemacht. In manchen Prüffeldern hat der Prüfer eine Ortswahl (etwa B.1.3 „bevorzugt beim Hersteller“), in anderen nicht (etwa B.2.3 „beim Hersteller“). Es obliegt letztlich der Eigenverantwortung des Prüfers zu entscheiden, an welchem Ort die Prüfung durchgeführt werden

muss. Wir verstehen andererseits aber auch das Anliegen der ZSVR, dass aus ihrer Sicht bestimmte Prüfungshandlungen an bestimmten Orten sinnvoll und unverzichtbar sind, um ein optimales Prüfungsergebnis zu erzielen.

Um einerseits den Prüfer nicht in seiner berufsrechtlichen Eigenverantwortlichkeit einzuschränken, ihm andererseits aber zu vermitteln, dass eine Vor-Ort-Prüfung bei bestimmten Prüfungshandlungen sinnvoll ist,

- **schlagen wir folgende Formulierungen für die betroffenen Prüffelder vor:**

Ort der Prüfungshandlung:

Mindestens ~~Beim~~ beim Hersteller.

10. Signatur der Herstellererklärung (C.3.1.1)

Abschnitt C.3.1.1 sieht unverändert vor, dass die Herstellererklärung vom Prüfer mit einer qualifizierten elektronischen Signatur versehen wird.

Wir dürfen darauf aufmerksam machen, dass eine solche Signatur gesetzlich nicht vorgesehen ist und im Übrigen den unzutreffenden Eindruck erweckt, der Prüfer sei der Urheber der Erklärung. Nach §§ 126 Abs. 3, § 126a Abs. 1 BGB ersetzt die qualifizierte elektronische Signatur nämlich eine gesetzlich vorgeschriebene Schriftform, also eine Unterschrift. Prüft der Prüfer diese selbst signierte Erklärung, entsteht für Dritte schnell der fälschliche Eindruck einer Selbstprüfung. Da diese nach dem Berufsrecht der WP/vBP unzulässig ist (§ 33 Abs. 1 Berufssatzung für WP/vBP), werden WP/vBP in eine Rechtfertigungsposition gedrängt.

Da es der ZSVR nach unserem Verständnis allein darum geht sicherzustellen, dass genau die signierte Version der Herstellererklärung auch diejenige ist, der die Prüfung nach § 11 Abs. 1 VerpackG zugrunde lag, sollte die Herstellererklärung um einen klarstellenden Hinweis ergänzt werden.

- **Beispielhaft könnten dem letzten Absatz der Erklärung folgende Sätze angehängt werden:**

„Die Signatur des Prüfers bestätigt allein, dass er diese Herstellererklärung seiner Prüfung zugrunde gelegt hat. Er hat nicht an der Erstellung der Erklärung mitgewirkt.“

Wir würden uns freuen, wenn unsere Anregungen im weiteren Verfahren berücksichtigt werden. Inhaltlich haben wir unsere Ausführungen auf Fragestellungen beschränkt, die die berufliche Stellung und Funktion unserer Mitglieder betreffen.

An:

Stiftung Zentrale Stelle Verpackungsregister

Zur Kenntnisnahme:

Bundeskartellamt – 4. Beschlussabteilung

Bundesministerium für Umwelt, Naturschutz und nukleare Sicherheit – Referat Vermeidung und Verwertung von Verpackungsabfällen, Wertstoffrückgewinnung (WR II 5)

Bundesministerium für Wirtschaft und Energie – Referat Freie Berufe (VII B 3)

Bundesministerium der Finanzen – Referat Abgabenordnung; RPA; BRH; LRH; Steuerberatungsrecht (IV A 4)

Umweltbundesamt

Umweltministerien der Länder

Bundesrechtsanwaltskammer

Bundesnotarkammer

Patentanwaltskammer

Bundesverband der Freien Berufe

Institut der Wirtschaftsprüfer in Deutschland e. V.

Deutscher Industrie- und Handelskammertag e. V.